

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

BRUNA CORREA

**A PERCEPÇÃO DE CONTADORES PÚBLICOS SOBRE IMPLEMENTAÇÃO E
USO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

FLORIANÓPOLIS

2017

BRUNA CORREA

**A PERCEPÇÃO DE CONTADORES PÚBLICOS SOBRE IMPLEMENTAÇÃO E
USO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Profa. Fabricia Silva da Rosa, Dra.

FLORIANÓPOLIS

2017

BRUNA CORREA

**A PERCEPÇÃO DE CONTADORES PÚBLICOS SOBRE IMPLEMENTAÇÃO E
USO DE SISTEMAS DE CUSTOS EM UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS**

Esta monografia foi apresentada no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 22 de Junho de 2017.

Professor Marcelo Haendchen Dutra, Dr.
Coordenador de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professora Fabricia Silva da Rosa, Dra.
Orientador

Professor Luiz Alberton, Dr.
Membro da Banca

Cristiano Sausen Soares, Me.
Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a minha orientadora, professora Dra. Fabricia Silva da Rosa que me auxiliou a todo o momento, pela confiança, pela atenção, pela dedicação e pelo comprometimento ao longo da realização deste trabalho.

Agradeço imensamente a Deus por proporcionar este momento único em minha vida, me guiando ao longo desta caminhada, nunca me deixando abater.

Aos contadores que colaboraram com a pesquisa, gostaria de expressar minha gratidão, pois, sem os dados repassados este trabalho jamais se concretizaria.

A todos os meus amigos que contribuíram de diversas formas nessa longa jornada, me confortando com palavras amigas nos momentos mais difíceis, me amparando em todos os momentos.

Ao meu namorado, Bruno, pela amizade, companheirismo, compreensão, amor, por me fazer acreditar mais em mim, por estar sempre ao meu lado nos momentos em que eu mais precisei e por nunca deixar de me apoiar.

Em especial agradeço o apoio da minha família, mas principalmente aos meus pais, Miguel e Krisley, que me deram todo o suporte, desde o primeiro aprendizado. Sempre acreditaram na minha capacidade de perseverança, que eu conseguiria conquistar meus objetivos e sempre estiveram do meu lado, sendo compreensivos com a falta de tempo, com os dias de estresse e de desânimo. Fica aqui a minha gratidão e meu amor para estas pessoas que são meu exemplo e meu alicerce.

“Se não puder voar, corra. Se não puder correr, ande. Se não puder andar, rasteje, mas continue em frente de qualquer jeito. ”

(Martin Luther King)

RESUMO

CORREA, Bruna. **A percepção de contadores públicos sobre a implementação e uso de sistemas de custos em universidades públicas federais.** 54 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017.

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objetivo analisar a percepção de contadores de universidades públicas federais brasileiras, sobre a implementação e uso de sistemas de custos para a administração pública da entidade. Esta pesquisa justifica-se pela importância e necessidade da gestão de custos em nível federal, que além de ser uma determinação sancionada em Lei, a utilização de um sistema de custos traz diversas vantagens para a administração pública, como a melhoria contínua na redução dos custos. No aspecto metodológico a pesquisa se classifica quanto aos objetivos como descritiva, quanto aos procedimentos em levantamento, e qualitativo quanto à abordagem da pesquisa. A pesquisa foi realizada através de questionário submetido aos contadores de universidades públicas federais e contou com 21 respondentes (33,33% da população de 63 universidades). A análise foi feita por meio de estatística descritiva. Os resultados evidenciaram que as universidades federais brasileiras ainda não implementaram um sistema de custos e que 67% da amostra afirmou não ter se quer previsão para implementação.

Palavras chaves: Custos. Administração Pública. Universidades Públicas Federais.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Resumo da questão 3 do primeiro bloco do questionário.	32
Tabela 2 - Resumo da questão 4 do primeiro bloco do questionário.	32
Tabela 3 - Resumo da questão 8 do primeiro bloco do questionário.	33
Tabela 4 - Resumo da questão 9 do primeiro bloco do questionário.	35
Tabela 5 - Resumo da questão 1 do segundo bloco do questionário.	36
Tabela 6 - Resumo da questão 2 do segundo bloco do questionário.	37
Tabela 7 - Resumo da questão 3 do segundo bloco do questionário.	38
Tabela 8 - Formação acadêmica.	39
Tabela 9 - Autoavaliação do conhecimento sobre custos no setor público (de 0 a 10).	41

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Legislações do SIC e assuntos abordados.....	23
Quadro 2 - Principais Atributos das Informações de Custos.....	25
Quadro 3 – Métodos de Custeio	26

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Resumo da questão 1 do primeiro bloco do questionário	30
Gráfico 2 - Resumo da questão 2 do primeiro bloco do questionário	31
Gráfico 3 - Resumo da questão 7 do primeiro bloco do questionário	33
Gráfico 4 - Gênero do profissional	39
Gráfico 5 - Função exercida na entidade	40
Gráfico 6 - Tempo de experiência na área pública	41

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABC - Activity Based Costing

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CASP - Contabilidade Aplicada ao Setor Público

IFES - Instituições Federais de Ensino Superior

IFAC - Internacional Federation of Accountants

IPSAS - International Public Sector Accounting Standards

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MEC - Ministério da Educação

MF - Ministério da Fazenda

NPM - New Public Monagement

NBC - Norma Brasileira de Contabilidade

NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

PCASP - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

PPA - Plano Plurianual

SESU - Secretaria de Educação Superior

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

SIAPE - Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos

SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SIC - Sistema de Informação de Custos

SICSP - Subsistema de Informação de Custos do Setor Público

SIGPlan - Subsistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual

VPA - Variações Patrimoniais Aumentativas

VPD - Variações Patrimoniais Diminutivas

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	12
1.1 PROBLEMA	13
1.2 OBJETIVOS	14
1.2.1 Objetivo geral.....	14
1.2.2 Objetivos específicos.....	14
1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	14
1.4 METODOLOGIA.....	16
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	18
2.1 NORMAS DE CUSTOS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO	18
2.2 SISTEMA DE CUSTOS	21
2.2.1 Normas de Custos e Sistema de Informação de Custos	24
2.2.2. Métodos de custos	26
2.3 CUSTOS EM UNIVERSIDADES	28
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	30
4. CONCLUSÕES	43
4.1 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	43
REFERÊNCIAS	44
ANEXOS	49

1. INTRODUÇÃO

Em tempos de crise econômica, escândalos de corrupção e necessidade de ajustes fiscais para equilibrar as contas públicas, a sociedade brasileira volta sua atenção a qualidade dos gastos. (SOARES; DA ROSA; ENSSLIN, 2016). A Contabilidade tem passado por inúmeras mudanças, tanto no âmbito privado quanto no público, no qual a utilização de mecanismos do setor privado como a transparência, eficácia e eficiência pela administração pública em todas as esferas, tem tido bastante destaque. Para Hojer e Forkby (2011) essas modificações na gestão pública foram geradas no movimento da *New Public Monagement* (NPM), que tem o objetivo de introduzir mecanismos gerenciais privados no setor público.

A administração pública sentiu a necessidade de apurar os custos dos bens e serviços oferecidos à sociedade, e uma das estratégias desenvolvidas pela NPM, segundo Cavalcante (2010), é o orçamento por desempenho ou por resultado, onde é compreendido pela aplicação de recursos em virtude do estabelecimento de metas a serem alcançadas. Na Contabilidade Pública brasileira essa preocupação surge antes mesmo da implantação da administração pública gerencial, tendo início com a Lei nº 4.320/64 e o Decreto Lei nº 200/67, os quais foram posteriormente ratificados pela Lei Complementar nº 101/2000, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Em 1986 foi criado o *Internacional Federation of Accountants* (IFAC), que tem como objetivo emitir pronunciamentos, denominados *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), e possui a finalidade de normatizar a preparação de demonstrações contábeis para fins gerais de todas as entidades do setor público. Na busca de adequar-se ao contexto internacional, o Ministério da Fazenda (MF) conforme Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 e do Decreto nº 6976, de 7 de outubro de 2009, estabeleceu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como responsável pela busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

Diante disso, em 21 de novembro de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que introduziram uma série de procedimentos na administração pública, dentre eles, reafirma-se a necessidade de adoção de sistemas de custos. Martins (2008) destaca que um sistema de custos representa um conduto, que tem como finalidade recolher dados em diversos pontos da organização, processá-los e com base neles produzir informações para fins de avaliação de estoques, controle e tomada de decisão.

A problemática da determinação de custos das Universidades Federais Brasileiras vem sendo discutida nas mais diversas instâncias, por se tratar de organizações extremamente complexas, o grau de dificuldade que envolve o assunto também é grande.

Para Machado e Holanda (2010), há uma dificuldade na escolha do método de custeio para o setor público, considerando que existem defensores de quase todos os métodos, por outro lado no setor privado há uma limitação legal quanto ao uso dos métodos de custeio, o que não ocorre no setor público, sendo permitida a utilização de qualquer um dos métodos.

A busca pela identificação da contribuição dos métodos de custeio para o setor público é de fundamental importância, tendo em vista que a administração pública está obrigada a apurar custos e deve verificar como cada método pode contribuir no processo de apuração destes.

1.1 PROBLEMA

Na concepção de Alonso (1999) o governo não conhece os seus custos, o que gera uma necessidade do desenvolvimento de sistemas que tenham a capacidade de aferir a eficiência no consumo dos recursos públicos, ao invés de somente registrá-los. A apuração de custos na administração pública tem como finalidade obter maior eficiência no processo alocativo, de forma que possa avaliar maneiras diferentes de produzir bens e serviços com custos menores.

A relevância da apuração de custos dos serviços públicos pode estar diretamente relacionada à eficiência dos serviços prestados. Neste sentido, para Luque *et al.* (2008) a eficiência alocativa pode ser compreendida pela capacidade dos governos de alocar recursos segundo as prioridades estratégicas e objetivos sociais vigentes, enquanto que a eficiência operacional compreende a execução orçamentária de forma que os produtos e serviços governamentais demandados sejam adquiridos ao menor custo possível.

No entanto, para Slomski *et al.* (2010) a prestação de contas governamentais apenas evidencia o consumo de recursos, sem expressar a eficiência do gasto público, fato que gera um problema de assimetria informacional entre gestores e sociedade, demandando assim informações que permitam avaliar o desempenho dos gestores na aplicação dos recursos públicos.

Diante do contexto da exigência legal da apuração dos custos na administração pública, e da possibilidade de utilização de qualquer método de custeio, surge o seguinte

problema de pesquisa: Qual a percepção de contadores públicos sobre a implementação e uso de sistemas de custos em Universidades Públicas Federais?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos da pesquisa estão divididos em geral e específicos e são apresentados a seguir:

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral deste trabalho é analisar a percepção de contadores de Universidades Públicas Federais sobre a implementação e uso de sistemas de custos para a administração pública.

1.2.2 Objetivos específicos

De acordo com o propósito definido no objetivo geral, elaboraram-se os seguintes objetivos específicos:

- Identificar o estágio de implementação de sistemas de custos em universidades públicas federais;
- Verificar a percepção dos contadores sobre os recursos necessários para a implementação de sistema de custos em universidades públicas federais;
- Verificar a percepção dos contadores sobre a utilidade e utilização das informações geradas pelo sistema de custos.

1.3 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

Bastos (1987) em seu estudo mostrou que avaliar quais os custos reais das unidades de uma universidade é uma tarefa que requer um estudo e implantação de um sistema de custos, de modo que este apresente uma flexibilidade que o torne capaz de acompanhar o crescimento da instituição, sem se tornar obsoleto.

Pereira e Silva (2003) em seu estudo propuseram a implantação de um sistema de custeamento para o setor público, em conformidade com as suas características próprias, apoiado no que existe de metodologia de elaboração do orçamento governamental, e

evidencia a importância de tal implantação, sua viabilidade e o retorno proporcionado à sociedade. Segundo os autores, “fica claro a necessidade de se estabelecer uma relação entre a administração e a contabilidade pública, através de um sistema de custeamento que possam suprir algumas deficiências encontradas na estrutura organizacional do Estado, em que se utiliza apenas o orçamento como meio de planejamento para os gastos públicos. (PEREIRA; DA SILVA, 2003)”

Em 2011, buscou-se verificar a percepção do gestor quanto ao processo de implantação de um sistema de custos em um hospital de ensino do nordeste brasileiro. Constatou-se através do questionário aplicado que o hospital público de ensino não possui um sistema de custeio. Porém pode-se observar, pelas respostas obtidas no questionário, a existência de um elevado nível de conscientização por parte da diretoria para os benefícios de um sistema de custos. (DE SOUZA; DOS SANTOS; DE LIMA; SILVA; VICTOR, 2011)

Em 2013, no estudo feito com o objetivo de comparar os custos de duas instituições federais de ensino superior brasileiras, de modo a identificar se as variações ocorridas ao longo dos anos analisados são significativas, o resultado do teste estatístico vai permitir aos gestores das IFES pesquisadas identificarem como são empregados os recursos e onde efetivamente estes são melhores empregados, podendo tomar medidas gerenciais no sentido de reduzir desperdícios destes recursos. (CHIAU, PANUCCI-FILHO, 2013)

A presença de um “Sistema de Custos” na administração pública permitirá avaliar melhor a utilização dos recursos alocados e os resultados por eles atingidos. Há, porém, uma necessidade de irmos além da “simples” gestão de custos, integrando-o a outros diversos instrumentos de controle, de forma a subsidiar a tomada de decisão e torná-la mais eficaz. Assim, o “sistema de custo” vai tentar evidenciar os seguintes pontos: mensurar e controlar os custos administrativos; quantificar o valor dos serviços oferecidos à sociedade (macroprocessos); mensurar o grau de eficiência e eficácia no desempenho de suas funções; subsidiar o planejamento da entidade e auxiliar no controle da sua execução e, atender às exigências da LRF. (DA COSTA JUNIOR, 2016)

A presente pesquisa justifica-se pela importância e necessidade de compreender aspectos de implementação e uso de sistemas de custos em nível federal, que além de ser uma determinação sancionada em Lei, a utilização de um sistema de custos pode trazer diversas vantagens para a administração pública, como a melhoria contínua na redução dos custos.

1.4 METODOLOGIA

A presente pesquisa se caracteriza como descritiva quanto aos objetivos, como levantamento quanto aos procedimentos e qualitativa quanto à abordagem de pesquisa, tendo em vista que o objetivo principal deste trabalho é analisar a percepção de contadores de Universidades Públicas Federais, sobre a implementação e uso de sistemas de custos para a administração pública.

A população a ser investigada do presente trabalho são os contadores das Universidades Públicas Federais. Para conseguir o e-mail dos contadores, realizou-se uma busca nos sites das Universidades, ou entrando em contato diretamente com as pró-reitorias de Administração ou Planejamento de cada uma das 63 Universidades Públicas Federais do Brasil. Após quantificar a população de profissionais que exercem o cargo de contador nas Universidades e conseguir os respectivos contatos, foram enviados os instrumentos de coleta de dados para posterior análise.

Desta forma, obteve-se retorno de 21 respondentes, considerando uma população de 63 Universidades Federais, constituindo-se uma amostra que representa 33,33% da população.

A coleta dos dados foi realizada mediante a aplicação de questionário, onde se encontra em Anexo ao final deste trabalho, junto aos contadores de universidades federais, sendo solicitados a participar da pesquisa por meio de carta de apresentação. Esta técnica tem como objetivo identificar a importância da implantação e do uso de um sistema de custos para as Universidades Públicas Federais.

O questionário foi elaborado no Google Docs e encaminhado via e-mail para as 63 (sessenta e três) Universidades Públicas Federais Brasileiras. O período de coleta foi de 31 de março a 24 de maio de 2017, tendo um total de 21 respondentes.

O questionário é composto por três blocos: implantação do sistema de custos; uso do sistema de custos; e perfil do respondente.

No primeiro bloco apresentam-se os conhecimentos sobre a implantação do sistema de custos, e seu objetivo é verificar se já foi implementado o sistema de custos na universidade, qual o método escolhido e as capacidades da equipe responsável por essa área. No segundo bloco explora o uso do sistema de custos. O terceiro bloco aborda a caracterização dos respondentes buscando traçar o regime de trabalho, bem como o tempo de experiência e atuação em âmbito público e o nível de formação acadêmica, tendo como objetivo o controle da amostra.

Para análise realizou-se uma descrição das 21 respostas obtidas junto as Universidades Federais Brasileiras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão apresentados os conceitos relativos ao tema e ao objetivo do presente estudo. Destaca-se, inicialmente, os custos nas entidades públicas, o sistema de informação de custos do governo federal, a implementação de custos nas universidades, normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e os sistemas e métodos de custos.

2.1 NORMAS DE CUSTOS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

Atualmente, as normas que regem sobre custos para o setor público, estão focadas principalmente na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), Normas Brasileiras de Contabilidade e Constituição Federal.

A LRF, como ficou conhecida a Lei Complementar Nº 101 de 04/05/2000, estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, veio acrescentar uma série de comandos, condicionamentos e cautela à estrutura jurídica das licitações e contratos, ou seja, prezar pela eficiência na gestão pública brasileira e pelo equilíbrio fiscal nas contas públicas. Trazendo assim, alguns avanços importantes em termos econômicos e sociais, exigindo uma concentração de esforços de todos os seguimentos envolvidos na gestão da coisa pública (MOTTA, 2002).

De acordo com o caput do art. 1º da Lei Complementar 101/2000, a LRF tem como principal objetivo estabelecer “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”. Entende-se como “responsabilidade na gestão fiscal” BRASIL (2000):

- Ação planejada e transparente;
- Prevenção de riscos e correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas;
- Garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

Para Santolin *et al.* (2009), a Lei de Responsabilidade Fiscal foi implantada com o objetivo de romper de forma definitiva o círculo vicioso de pacotes emergenciais para socorrer governos em dificuldades, bem como evitar a utilização de forma sistemática do ciclo político. Neste caso, o comportamento oportunista de final de mandato, conhecido como "Ciclo Político Eleitoral", tende a diminuir.

As restrições orçamentárias visam preservar a situação fiscal dos entes federativos, de acordo com seus balanços anuais, com o objetivo de garantir a saúde financeira de estados e municípios, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores (BRASIL, 2000).

A LRF vem atender à prescrição do artigo 163 da CF de 1988, em particular, estabelecendo normas gerais de finanças públicas a serem observadas pelos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal. Ela não substituiu nem revogou a Lei nº 4.320/64, que normatiza as finanças públicas no país há mais de 50 anos. Além disso, atende também ao artigo 169 da Carta Magna, que determina o estabelecimento de limites para as despesas com pessoal ativo e inativo da União a partir de Lei Complementar.

Finalmente, a partir do seu artigo 68, a LRF vem atender à prescrição do artigo 250 da Constituição de 1988, onde tem o objetivo de assegurar recursos para o pagamento dos benefícios concedidos pelo regime geral de previdência social (NASCIMENTO; DEBUS, 2001).

A partir dessa legislação, os órgãos governamentais passaram a contar com normativas estabelecidas para auxiliar na execução de suas atividades, dentre estas, instituíram-se manuais elaborados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da Contabilidade como Ciência, que é o patrimônio. Com isso, a Contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentários e patrimoniais, com base em um Plano de Contas Nacional (MCASP 7ª Edição – 2017).

Ainda, de acordo com o MCASP, 7ª ed., o contexto com o qual surgiu o Manual foi da necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornando imprescindível à elaboração de um plano de contas com abrangência nacional. Este plano apresenta uma metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades que possibilitam a obtenção de dados que atendam aos diversos usuários da informação contábil.

Dessa forma, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com abrangência nacional, que permitem e regulamentam o registro da aprovação e execução do orçamento, resgatam o objeto da Contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais,

tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil (BRASIL, 2012).

Sendo assim, o PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade, o PCASP permitiu diversas inovações, como por exemplo (MCASP 7ª Edição – 2017):

- a. Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- b. Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.
- c. Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.

O desígnio principal dos entes do setor público é a prestação de serviços à sociedade, sem a obtenção de lucros nem de retornos financeiros. Sendo assim, desempenho de tais entidades não pode ser totalmente avaliado por meio da análise da situação patrimonial, do desempenho e dos fluxos de caixa.

Como novidades originadas pelos processos de padronização dos registros contábeis, podemos ver maiores mudanças no que diz respeito a Procedimentos Contábeis Patrimoniais, Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e nas Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público com objetivo de consolidação nacional das contas públicas e de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (CASP).

As normas instituídas no MCASP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público. Sendo eles: os governos nacionais (União), estaduais, distrital (Distrito Federal) e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta, inclusive as empresas estatais dependentes (MCASP 7ª Edição – 2017).

A Constituição Federal não dispõe diretamente sobre normas de Contabilidade Pública, diferentemente do que acontece com aspectos gerais do Orçamento Público e dos controles externo e interno. Adicionalmente, a Constituição prevê a criação de leis complementares para regular, entre outros aspectos: finanças públicas; dívida pública; concessão de garantias; exercício financeiro; Plano Plurianual (PPA), Lei das diretrizes orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA); gestão financeira e patrimonial; fundos públicos; restos a pagar; dotações orçamentárias; e limites para despesas com pessoal (PLATT NETO, 2017).

Já a Carta Magna, produz a fiscalização contábil e em diversos momentos menciona receitas, despesas, bens, direitos e dívidas, entre outros termos técnicos contábeis.

Na sequência, a Constituição estabelece que a despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar (BRASIL, 1988, art. 169, caput 8.).

Assim, observa-se que existe amparo na Constituição para as leis das esferas federal e estadual, sobre os temas.

A Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, a Resolução CFC nº. 1.328/11, já as aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), aprovadas em 11 de novembro de 2008, estas são vinculadas às demais Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) e por isso são chamadas de “NBC TSP”, ou seja, são as NBC Técnicas do Setor Público.

2.2 SISTEMA DE CUSTOS

A necessidade de apurar custos na administração pública brasileira é destacada por Alonso (1999), onde entende que a partir dos anos 80, com a intensificação da crise fiscal do Estado e maior exposição da economia nacional à competição internacional, o Estado foi forçado a reorientar a política econômica e, em particular, conter suas despesas.

Segundo Martinez e Alves (2011) o sistema de custo na administração pública é apontado como instrumento que precisa ter como finalidade contemplar a administração pública de meios que permitam a apuração, o gerenciamento e a apropriação dos custos aos elementos de custeio, devendo gerar relatórios gerenciais de forma que as necessidades dos diversos usuários sejam atendidas, tornando transparente a aplicação dos recursos públicos.

De acordo com Machado e Holanda (2010) o sucesso da implantação de um sistema de custos não deve se prender exclusivamente ao cumprimento das exigências da lei, porque

apesar de ser um fator importante, a sua essência está na geração e utilização de informações de custos para o aperfeiçoamento do processo de tomada de decisão.

O Governo federal decidiu, em vez de criar um sistema novo que contemplasse a possibilidade de geração de informações de custos, adaptar os sistemas existentes para que possibilitem a extração de dados necessários (KAPPKE; SOUZA, 2013).

O Sistema de Informação de Custos (SIC) é um “Data WareHouse” que se utiliza de extração de dados dos sistemas estruturantes da administração pública federal, tal como o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento do Plano Plurianual (SIGPlan), para a geração de informações. Tem por objetivo subsidiar decisões governamentais e organizacionais que conduzam à alocação mais eficiente do gasto público, sendo essencial para a transformação de paradigmas que existem atualmente na visão estratégica do papel do setor público (STN, 2012).

Sua existência atende ao art. 50, § 3º da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que tratam, respectivamente, da obrigatoriedade da Administração Pública em manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial e disciplina o Sistema de Contabilidade Federal do Poder Executivo.

A criação do Sistema de Custos do Governo Federal deu-se através da Portaria nº 157 de 09 de março de 2011, onde a STN dispõe sobre a criação do estruturado na forma de um subsistema organizacional da administração pública federal brasileira e vinculado ao Sistema de Contabilidade Federal, uma vez que se encontra sob gestão da Coordenação Geral de Contabilidade e Custos da União.

Por meio dessa estrutura matricial de gestão governamental, integram-se a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão central, e as unidades de gestão interna do Poder Público da União, como órgãos setoriais; os quais se tornam responsáveis pelo uso do SIC, enquanto ferramenta de suporte tecnológico, para acompanhamento dos custos em suas organizações públicas (STN, 2012).

O conceito de custo contempla duas dimensões: a física e a monetária. Segundo Martins e Rocha, a dimensão física dos custos refere-se à sua quantificação em termos de peso, volume, área etc. No caso específico da União, a dimensão física pode ser expressa pelos produtos, programas e ações orçamentárias. Por sua vez, a dimensão monetária está relacionada à expressão econômico-financeira: reais, dólares, euros etc. O SIC foi estruturado

para extrair os dados da dimensão monetária do SIAFI. Já a dimensão física pode ser obtida a partir de dados do SIGPLAN, do SIAPE e do próprio SIAFI.

A informação de custo surge a partir de ajustes efetuados na informação inicial obtida do SIAFI. O estágio da despesa orçamentária que mais se aproxima da informação de custo é o da liquidação, sendo, portanto, a despesa liquidada, o ponto de partida da informação que deve alimentar o sistema de custos. Os ajustes contábeis são efetuados em duas etapas: na primeira, o ajuste inicial consiste na identificação e carregamento de informações baseadas em contas contábeis que trazem a informação orçamentária e não orçamentária, ajustando-se por acréscimo ou exclusão dos valores, conforme conceitos de contabilidade de custos; a segunda etapa do ajuste consiste na exclusão de informações que estejam nas contas acima, mas que não compõem a informação de custo (STN, 2017).

No Quadro 1, apresenta-se as legislações que abordam Sistema de Informações de Custos do Governo Federal – SIC.

Quadro 1 - Legislações do SIC e assuntos abordados.

Legislação do SIC	Assunto
Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.	Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.	Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências.
Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.	Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências
Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001.	Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.
Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009.	Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências.
Portaria Nº 716, de 24 de outubro de 2011.	Dispõe sobre as competências dos Órgãos Central e Setoriais do Sistema de Custos do Governo Federal.
Portaria da Secretaria do Tesouro Nacional nº 157, de 09 de março de 2011.	Dispõe sobre a criação do Sistema de Custos do Governo Federal.
Instrução Normativa nº 02, de 16 de dezembro de 2011.	Dispõe sobre os procedimentos para elaboração dos relatórios de custos que compõem a Prestação de Contas do Presidente da República para o exercício de 2011.
Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986.	Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências.

Fonte: Adaptado do Tesouro Nacional - Legislações do SIC.

Com o Sistema de Informação de Custos do Governo Federal será possível, começar a mudar a cultura gerencial predominante, romper com o atual círculo vicioso do foco exclusivista em orçamentos, e estabelecer uma nova relação com os demais setores do governo, de forma a poder recompensar e incentivar a racionalização dos gastos e o

aprimoramento produtivo da gestão de projetos e programas de interesse público. (DE HOLANDA; LATTMAN-WELTMAN; GUIMARÃES, 2010)

2.2.1 Normas de Custos e Sistema de Informação de Custos

A resolução CFC n.º 1.366/11, ou também NBC T 16.11, trata do Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Esta resolução começou a ser aplicada nos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012. Tem como objetivo estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) (CFC, 2011).

O SICSP de bens e serviços e outros objetos de custos públicos têm por objetivo a mensuração, registro dos custos dos produtos ou serviços, apoiando assim a avaliação de resultados e desempenhos, permitindo a comparação entre os custos da entidade com os custos de outras entidades públicas, estimulando a melhoria do desempenho dessas entidades. Apóia para que seja tomada a decisão mais adequada, por exemplo, se deve comprar ou alugar, produzir ou terceirizar, tudo isso com a finalidade de reduzir os custos e de melhorar a qualidade do gasto.

O SICSP é obrigatório em todas as entidades do setor público. Vários dispositivos legais determinam a apuração de custos no setor público como requisito de transparência e prestação de contas, seja para controle interno, externo ou controle social. Além dos aspectos legais, esta norma também destaca o valor da informação de custos para fins gerenciais. Sua relevância para o interesse público pode ser entendida pelo seu impacto sobre a gestão pública, seja do ponto de vista legal ou de sua utilidade (CFC, 2011).

Salienta-se que a normativa estabelece que a responsabilidade pela fidedignidade das informações de origem dos sistemas primários é de responsabilidade do gestor da entidade onde a informação é gerada, porém, a responsabilidade pela consistência conceitual e evidenciação das informações contábeis do sistema de custos é do profissional contábil. Ressalta-se que a recomendação em relação à escolha do método de custeio, segundo essa norma, deve ser apoiada na disponibilidade de informações e no volume de recursos necessários para obtenção das informações ou dos dados (KAPPKE; SOUZA, 2013).

Os serviços públicos possuem predicados de universalidade e obrigação de fornecimento, encaradas na maioria das vezes como direito social, e em algumas situações o estado aparece como único fornecedor daquele serviço. O serviço público fornecido sem

contrapartida ou por custo irrisório deve ser identificado, medido e relatado em sistema projetado para gerenciamento de custos dos serviços públicos.

E, para atingir as finalidades, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC T 16.11., descreve os principais atributos das informações de custos, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Principais Atributos das Informações de Custos

Atributo	Característica
Relevância	Entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões de seus usuários auxiliando na avaliação de eventos passados, presentes e futuros;
Utilidade	Deve ser útil à gestão tendo a sua relação custo-benefício sempre positiva;
Oportunidade	Qualidade de a informação estar disponível no momento adequado à tomada de decisão;
Valor social	Deve proporcionar maior transparência e evidenciação do uso dos recursos públicos;
Fidedignidade	Referente à qualidade que a informação tem de estar livre de erros materiais e de juízos prévios, devendo, para esse efeito, apresentar as operações e acontecimentos de acordo com sua substância e realidade econômica e, não, meramente com a sua forma legal;
Especificidade	Informações de custos devem ser elaboradas de acordo com a finalidade específica pretendida pelos usuários;
Comparabilidade	Entende-se a qualidade que a informação deve ter de registrar as operações e acontecimentos de forma consistente e uniforme, a fim de conseguir comparabilidade entre as distintas instituições com características similares. É fundamental que o custo seja mensurado pelo mesmo critério no tempo e, quando for mudada, esta informação deve constar em nota explicativa;
Adaptabilidade	Deve permitir o detalhamento das informações em razão das diferentes expectativas e necessidades informacionais das diversas unidades organizacionais e seus respectivos usuários;
Granularidade	Sistema que deve ser capaz de produzir informações em diferentes níveis de detalhamento, mediante a geração de diferentes relatórios, sem perder o atributo da comparabilidade.

Fonte: Adaptado da Resolução nº 1.366/11 - NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

De acordo com a NBC T 16.11, a entidade pública deve evidenciar ou apresentar, em notas explicativas, os objetos de custos definidos previamente, demonstrando separadamente:

- (a) o montante de custos dos principais objetos, atestando: a dimensão programática: programas e ações, projetos e atividades; dimensão institucional ou organizacional e funcional; outras dimensões;
 - (b) os critérios de comparabilidade utilizados, tais como: custo padrão; custo de oportunidade; custo estimado; custo histórico;
 - (c) o método de custeio adotado para apuração dos custos para os objetos de custos; os principais critérios de mensuração; e as eventuais mudanças de critérios que possam afetar à análise da comparabilidade da informação.
- (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13)

A NBC TSP 16.11, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.366/11, estabelece a conceituação, os objetivos e as regras para implementação do subsistema de custos no setor

público imposto na NBC TSP 16.2 e apresentado, nesta norma, como Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). (DA SILVA; DA ROSA, 2015)

2.2.2. Métodos de custos

A escolha do método de custeio de acordo com Paton e Scarpin (2012) deve levar em conta diversos fatores que formam o custo da organização, onde se destaca a composição dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, a importância de cada um deles na confecção de produtos ou realização de serviços.

Machado e Holanda (2010, p. 810) explicam que “a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil [...], não há limitação legal quanto ao uso de métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) a ser adotado”.

O método de custeio mais apropriado será aquele que produza informações consistentes para a tomada de decisão. O Quadro 3 apresenta os principais métodos de custeio e suas definições de acordo com cada autor.

Quadro 3 – Métodos de Custeio

Método de Custeio	Definição	Autores
Custo Padrão	"o custo-padrão é calculado e determinado para a fase de produção dos produtos ou serviços, mas antes da produção dos mesmos."	Hansen e Mowen (2001)
	"O custo padrão é definido como o custo estabelecido para se produzir um bem ou serviço, o qual servirá de base de comparação com o custo real incorrido (custo histórico)."	Martins e Rocha (2010)
	"a elaboração do orçamento na administração pública compreende o estabelecimento do custo padrão, permitindo assim averiguar a eficiência do gestor, comparando o que foi produzido com o que foi orçado (padrão)."	Machado e Holanda (2010)
	"o custo-padrão é a determinação antecipada dos componentes do produto e do serviço, em quantidade e valor, apoiada na utilização de dados de várias fontes, com validade para determinado espaço de tempo."	Dutra (2010)
Direto ou Variável	"o método de custeio direto aloca aos bens ou serviços produzidos apenas os custos e despesas que variam em função da produção, tendo como principal vantagem a não utilização de critérios de rateio para a alocação dos custos indiretos."	Mauss e Souza (2008)
	"o custeio direto seria mais bem intitulado por custeio variável, uma vez que envolve todos os custos variáveis, quer sejam diretos ou indiretos, necessários à obtenção de produto ou serviço, englobando, portanto, não só matéria-prima e mão de obra direta, mas também os custos indiretos proporcionais ao volume de produto ou serviço obtidos, além das despesas variáveis."	Dutra (2010)
	"a adoção do método de custeio direto na administração pública é a mais adequada, visto que pelo fato de não conter qualquer tipo de rateio possibilita a análise de desempenho tanto dos gestores quanto das políticas públicas implementadas."	Machado e Holanda (2010)

Método de Custeio	Definição	Autores
Absorção	"tanto os custos diretos como os indiretos incorporam-se aos produtos, os primeiros pela apropriação direta, e os indiretos, por sua atribuição por meio de critérios de rateios".	Crepaldi (1999)
	O custeio por absorção consiste "na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos aos esforços de produção são distribuídos para todos os produtos ou serviços feitos".	Martins (2003)
	"Esse método, que satisfaz aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, não considera as despesas como integrantes dos estoques dos bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção."	Dutra (2010)
	"O custeio por absorção tem como objetivo a transferência dos custos dos centros, de custos meios para os centros de custos finais, onde o custo transferido é o custo indireto."	Martinez e Alves (2011)
ABC	"O ABC tem como característica a possibilidade de proporcionar a análise do comportamento de cada atividade, de forma que permite estabelecer um relacionamento entre as atividades e os recursos consumidos pela mesma."	Nakagawa (2001)
	"O objetivo do ABC é gerar informações para a tomada de decisão, de forma que as organizações alcancem o mais elevado nível de competitividade, para isso busca identificar e relacionar os custos indiretos com as respectivas atividades, o que permite ser considerada uma técnica menos arbitrária e mais eficiente."	Mauss e Souza (2008)
	"O ABC é o método mais recomendado para o setor público, pois considera que este tem como fundamento a utilização dos direcionadores de custos, permitindo assim identificar e atribuir os custos diretos e promover o rateio dos custos indiretos de forma mais objetiva."	Luque et al. (2008)
	"originou-se da tentativa de melhorar a qualidade da informação contábil para a tomada de decisões, principalmente com relação à produtividade da força de trabalho e à definição do mix ideal de produção."	Dutra (2010)

Fonte: Elaborado pela autora (2017)

Assim como na esfera privada, é de fundamental importância conhecer os custos dos produtos e serviços nos órgãos públicos. Com isso, vários estudos vêm mostrando a importância da implementação e apuração de custos na esfera pública.

Dentre os estudos nacionais, Alonso (1999) demonstrou a necessidade de implantação de um sistema de custos na administração pública, a proposta apresentada é que o governo desenvolva e implante sistemas de custos baseados em atividade (ABC), pois estes apresentam a flexibilidade necessária para o setor de serviços e são ferramentas úteis nos processos de reestruturação e de melhoria da gestão.

Almeida, Borba e Flores (2009) analisaram em seu estudo o uso das informações de custos pelos gestores das 20 secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina que mais receberam verbas do governo federal durante o ano de 2004. Com as análises foram identificadas que na opinião dos gestores dessas organizações, as informações de custos são

importantes no processo de gestão, porém, existe pouca utilização dessas informações para a tomada de decisão.

Silva Filho *et. al.* (2011) apresentou em seu estudo a percepção dos contadores municipais do estado da Paraíba em relação à implantação de um sistema de custos para a administração pública. O resultado da pesquisa mostrou que os contadores possuem uma percepção positiva quanto à importância da implantação de um sistema de custos.

Martins (2014) em seu estudo demonstrou a possibilidade de aplicar os métodos de custeio (padrão, direto, absorção e ABC) na administração pública, para a implantação de um sistema de custos no Corpo de Bombeiros Militar do Maranhão. O método de custeio por absorção foi apresentado pelo autor como o que apresenta um maior nível de detalhamento da apuração dos seus custos.

Dentre os estudos internacionais, destaca-se o estudo de Verbeeten (2010) que teve o objetivo de verificar se o desenvolvimento no setor público tem aumentado a utilização de informações referente aos custos nas organizações num determinado setor na Holanda. Visto os resultados, pode-se chegar à conclusão que a concepção e utilização de sistemas de gestão de custos diferem entre os setores.

2.3 CUSTOS EM UNIVERSIDADES

As universidades, em geral, não têm utilizado todo o potencial de informações disponível. Tome-se, como exemplo, o aspecto contabilidade. Na maioria das universidades brasileiras este subsistema está limitado aos registros e aspectos legais dos gastos, não propiciando condições de análise e operação real dos efeitos produzidos pela alocação dos recursos, nos mais diversos setores de uma universidade. (BASTOS, 1987)

De acordo com Cláudio de Moura Castro, uma instituição de ensino é mais que uma empresa que produz educação, mas também é isso. O processo educacional mobiliza recursos escassos da sociedade, que poderiam ser utilizados inclusive em outras modalidades de educação, caracterizando, nitidamente, questões de eficiência e de alocação de recursos, que são a essência do problema econômico. Atento a esse problema, Moura Castro salienta que uma maior atenção deve ser dada aos custos e, conseqüentemente, à metodologia envolvida em seu cálculo. (CASTRO, 1973)

No entanto, sendo a educação um serviço ofertado à sociedade, existe a necessidade de considerar a questão do custo para a obtenção deste bem. No Brasil e no exterior, a bibliografia sobre custos na área de educação ainda é bastante reduzida. Alguns trabalhos

produzidos por pesquisadores das universidades públicas têm tratado do assunto, sem, entretanto, conseguirem institucionalizar uma metodologia que atenda às peculiaridades das instituições de ensino superior, notadamente as públicas (PETER *et al.*, 2003).

Para Morgan (2004), a questão do custo na educação superior esteve voltada, por muito tempo, à apuração do custo por indivíduo, na tentativa de entender quanto representaria para o indivíduo, em termos de custos, obterem uma formação superior, ou seja, frequentar uma faculdade.

Por outro lado, Amaral (2004) considera que, em geral, os custos que aparecem nas discussões e que tomam conta da opinião pública são: o "custo por estudante" que simplesmente divide o volume total de recursos aplicados na instituição pelo número total de alunos e o "custo do aluno", que procura apurar quanto custou a formação de um estudante, isto é, o custo do aluno com o ensino.

Por isso, segundo Álvarez (2002), a definição do custo na educação depende da perspectiva de quem realiza a análise dos custos. Segundo afirmação de Amaral, Jones e Karseth (2008), o custo do ensino superior é suportado pelas entidades de quatro partes: Governamentais (ou contribuintes), pais, alunos e entidades filantrópicas.

Atento a isso, e no afã de equacionar tal problemática, o Ministério da Educação (MEC) criou, por meio da Secretaria de Educação Superior (SESU), programa direcionado especialmente à avaliação gerencial das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) (PETER *et al.*, 2003).

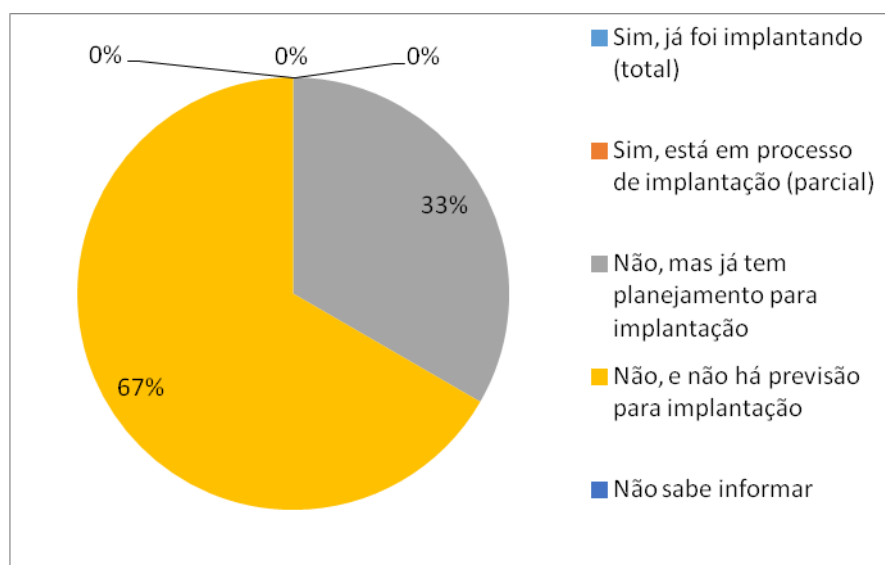
3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Será analisado a percepção de contadores de Universidades Públicas Federais Brasileiras, sobre a implementação e uso de sistemas de custos para a administração pública da entidade. O questionário é composto por três blocos: implantação do sistema de custos; uso do sistema de custos; e Perfil do respondente. A pesquisa contou com a resposta de 21 Universidades Públicas Federais.

No primeiro bloco do questionário, buscou-se identificar se o sistema de custos já havia sido implementado nas Universidades Públicas Federais Brasileiras, juntamente com outros aspectos. O bloco é composto por nove perguntas, onde as sete primeiras são de múltipla escolha e as duas últimas são de Escala Likert de cinco pontos.

O Gráfico 1 representa as respostas sobre a primeira pergunta do bloco 1 do questionário, onde buscava-se saber se o sistema de custos já havia sido implantado na universidade.

Gráfico 1 – Resumo da questão 1 do primeiro bloco do questionário

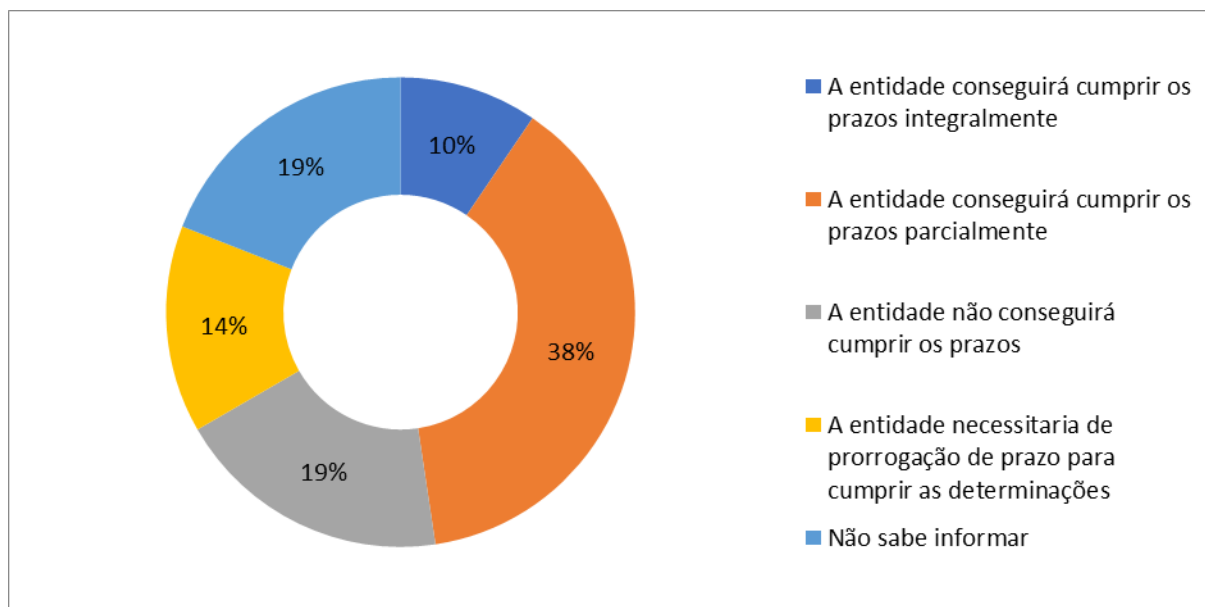


Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os dados do Gráfico 1 revelam claramente que as Universidades Públicas Federais Brasileiras analisadas (21) ainda não implementaram um sistema de custos. Mostra que 67% dos respondentes ainda não implementaram o sistema de custos e também não têm previsão para implantação, já 33% da amostra já estão em fase de planejamento para que o sistema seja implementado.

Assim como todas as normas, um sistema de custos deve ser implantado conforme prazos fixados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas Estaduais (TCE), de acordo com as características da entidade. O Gráfico 2 mostra a opinião dos respondentes a respeito do cumprimento dos prazos pelas universidades.

Gráfico 2 - Resumo da questão 2 do primeiro bloco do questionário



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Perante o exposto, 38% dos respondentes afirmaram que a entidade conseguirá cumprir os prazos parcialmente; outros 19% afirmaram que a entidade não conseguirá cumprir os prazos; 19% não souberam informar; 14% opinaram que a entidade necessitaria de prorrogação de prazo para cumprir as determinações; e 10% acreditam que a entidade conseguirá cumprir os prazos integralmente.

Quando perguntado sobre quem deverá ser responsável pela implantação do sistema de custos na entidade, o resultado mostrou-se bem dividido, como mostra a Tabela 1. Onde 29% dos contadores afirmaram que até o momento não foram definidos os responsáveis; 24% disseram que o próprio contador e sua equipe irão fazer a implantação do sistema; 19% afirmaram que será montada uma equipe/comissão multidisciplinar que será criada para tal função; outros 19% da amostra ainda não sabem informar; e 9% apontaram que o controle interno de contabilidade que faria a implantação.

Tabela 1 - Resumo da questão 3 do primeiro bloco do questionário.

Pergunta	O próprio contador e sua equipe responsável		O controle interno de contabilidade		Até o momento não foram definidos responsáveis		Uma equipe multidisciplinar que foi/ou será criada com tal função		Não sabe informar	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Quem está (ou deverá ser) responsável pela implantação do sistema de custos na entidade?	5	24%	2	9%	6	29%	4	19%	4	19%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Machado e Holanda (2010, p. 810) explicam que “a escolha do método de custeio do setor público não é tarefa fácil [...], não há limitação legal quanto ao uso de métodos (custeio pleno, por absorção, por atividades, variável e custeio direto) a ser adotado”. Com isso foi perguntado qual o método de custos que deverá ser utilizado pela entidade.

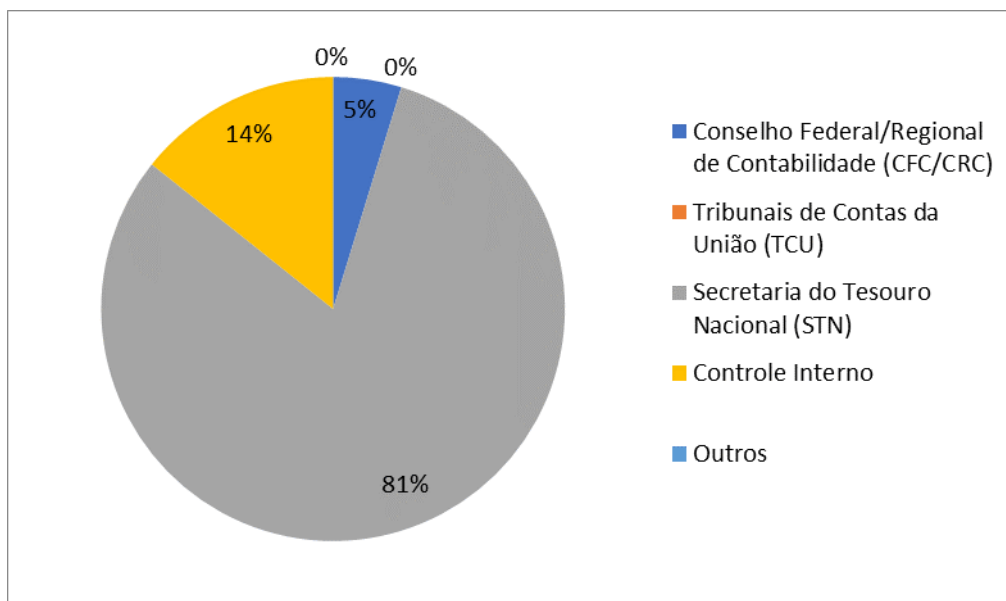
Tabela 2 - Resumo da questão 4 do primeiro bloco do questionário.

Pergunta	Direto ou Variável		Absorção		ABC		Misto	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Qual método de custos deverá ser utilizado?	6	29%	3	14%	5	24%	7	33%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Os dados da Tabela 2 revelam que 33% dos contadores afirmam que o método de custo misto será o mais adequado a ser utilizado pela universidade; 29% dos respondentes apontaram o método de custeio direto ou variável; 24% apontaram o método ABC; e 18% apontaram o método de absorção.

O Gráfico 3 apresenta, na visão do contador, quem deverá orientar e fiscalizar a implantação dos sistemas de custos. Diante disto, tem-se que 81% dos respondentes afirmam que a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é quem deverá orientar e fiscalizar a implantação do sistema de custos; 14% apontaram o Controle Interno; 5% dos respondentes assinalaram Conselho Federal/Regional de Contabilidade (CFC/CRC); as demais alternativas não foram citadas.

Gráfico 3 - Resumo da questão 7 do primeiro bloco do questionário

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Na questão 8 do primeiro bloco foi questionado quais as capacidades da equipe responsável pela implantação do sistema de custos.

Tabela 3 - Resumo da questão 8 do primeiro bloco do questionário.

Afirmações	CT	C	I	DP	D	NA
Compreende que a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública	13	8	0	0	0	0
A implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias	9	10	2	0	0	0
O(s) responsável(s) pelo sistema de custos tem (têm) capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade	4	8	4	0	3	2
A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade	1	5	2	3	6	4
A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade	0	9	4	2	4	2
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos	2	6	8	1	1	3
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos	0	7	7	4	1	2
A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistemas de custos para implementar o sistema de custos	1	8	5	3	2	2
As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade	0	5	6	6	3	1
A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade	1	2	4	9	4	1
O(s) responsável(s) ou a equipe participou de evento (curso, palestra, seminário, etc) a respeito das NBC TSP 16.11	4	3	2	3	7	2

Afirmações	CT	C	I	DP	D	NA
A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade	2	7	3	6	0	3
A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo	1	4	3	7	5	1
As maneiras rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade	1	2	6	8	3	1
O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões	1	6	5	5	1	3
A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças	0	6	6	2	4	3
Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade	0	8	6	3	2	2
A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores	2	8	5	4	2	0
Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos	0	5	7	4	5	0
A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos	1	7	2	6	2	3

Legenda: CT (concordo totalmente), C (concordo), I (indiferente), DP (discordo parcialmente), D (discordo), NA (não se aplica)

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme é mostrado na Tabela 3, 100% dos respondentes compreendem que a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública. 90% da amostra afirmam que a implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias. Quanto ao responsável pelo sistema de custos ter capacidade de gestão para implementá-lo na entidade, 57% concordam com essa afirmação. Ao questionarmos se a equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos, o resultado mostrou-se dividido, onde 29% concordam que a equipe é suficiente, porém 43% discordam. Quanto ao nível de conhecimento da equipe, 43% concordam ser suficiente para a implementação do sistema, e 29% discordam. 62% dos respondentes discordam que a cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos. Quando questionados sobre a participação em algum evento a respeito das NBC TSP, 48% dos respondentes assinalaram que Não, sendo considerado preocupante, pois a participação em eventos dessa natureza são importantes para o sucesso da implementação, e pelo que já vimos, nenhum dos respondentes afirmou já ter implementado o sistema de custos na universidade, dificultando ainda mais a implementação. Ao questionarmos se a entidade promove/ou permite uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo, 57% afirmam não concordar, enquanto 24% da amostra concordam.

Os contadores também foram questionados se a equipe responsável pela implantação

do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores para realizar as atividades de custos, o resultado se mostrou bem dividido, onde 38% afirmam não ter o apoio dos gestores para realizar as atividades, e 38% declaram ter o apoio dos gestores, enquanto 24% afirmam ser indiferentes e não se aplica.

Na questão 9 do primeiro bloco foi questionado sobre a capacidade de recursos físicos, financeiros e tecnológicos para implantação do sistema de custos.

Tabela 4 - Resumo da questão 9 do primeiro bloco do questionário.

Afirmações	CT	C	I	DP	D	NA
A entidade possui sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos.	0	5	3	5	7	1
Os processos internos da entidade estão estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos.	0	4	3	4	9	1
O tamanho do departamento (pessoas) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade.	0	4	1	7	9	0
O tamanho do departamento (estrutura física) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade.	1	6	1	7	6	0
A estrutura da entidade está dividida em centros de custos	0	3	0	6	9	3
O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário.	3	5	5	3	4	1
O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema patrimonial.	2	6	6	3	4	0
O investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.	1	4	3	7	6	0
O investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.	1	4	3	7	6	0
O investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.	1	4	3	7	6	0
Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos.	0	2	4	3	11	1
Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada).	0	2	3	5	10	1

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme é mostrado na Tabela 4, 57% dos contadores não concordam que a entidade possua sistema de informações que facilite a busca e possibilite a implantação do sistema de custos. Quanto aos processos internos estarem estruturados de forma que possibilite a implantação do sistema de custos, 62% discordam dessa afirmação. 62% dos respondentes discordam que a estrutura física do departamento seja adequada para a implantação do sistema. Para que seja implantado um sistema de custos, é preciso que cada setor da entidade tenha um centro de custo específico, para que sejam rateados de forma correta os custos incorridos no período, 71% dos respondentes afirmam que a estrutura da entidade não está dividida em centros de custos, sendo um agravante para a implantação do sistema. Ao ser

questionado se o sistema de custos está/ou será integrado ao sistema orçamentário, 38% afirmam que sim, 33% declaram que não e 29% dizem ser indiferentes ou não se aplica. Quando ao sistema patrimonial estar integrado ao sistema de custos 38% concordam, 33% discordam e 29% acham indiferente. 62% da amostra discordam que o investimento em tecnologia da entidade seja adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos, 24% concordam e 14% julgam indiferentes. Quanto aos recursos financeiros disponíveis para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos, 67% discordam que tenham dinheiro, enquanto apenas 10% afirmam ter esses recursos, 24% dos respondentes afirmam ser indiferentes ou não se aplica.

No segundo bloco do questionário, buscou-se identificar a percepção de contadores sobre o uso do sistema de custos quanto a alguns fatores relacionados ao âmbito público, conforme será apresentado a seguir.

Na questão 1 do segundo bloco do questionário foi perguntado qual a percepção do contador sobre a utilidade do sistema de custos para a atividade/afirmações mencionadas, conforme mostra a Tabela 5.

Tabela 5 - Resumo da questão 1 do segundo bloco do questionário.

Perguntas	Muito útil		Útil		Indiferente		Pouco útil		Não tem utilidade		NA	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Planejamento orçamentário	9	43%	10	47%	1	5%	1	5%	0	0%	0	0%
Gestão do patrimônio público	10	47%	9	43%	1	5%	1	5%	0	0%	0	0%
Avaliação de desempenho	9	43%	8	38%	3	14%	1	5%	0	0%	0	0%
Tomada de decisões gerenciais	12	57%	6	28%	1	5%	2	10%	0	0%	0	0%
Transparência das contas públicas	12	57%	7	33%	2	10%	0	0%	0	0%	0	0%
Integração com os processos de auditoria interna da entidade.	9	43%	8	38%	4	19%	0	0%	0	0%	0	0%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Todos os respondentes julgaram como muito útil e útil com mais de 80% em todas as afirmativas. Com destaque para planejamento orçamentário, gestão do patrimônio público e transparência das contas públicas, onde 90% dos contadores julgaram como muito útil e útil a sua utilidade para o sistema de custos.

Na questão 2 do segundo bloco foi questionado qual a percepção dos contadores sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custos. Conforme mostra na Tabela 6, 70% dos respondentes afirmam que acompanhar as metas com o que foi planejado é uma informação muito/frequentemente utilizada pela geração do sistema de custos; 76% afirmam que a utilização das informações de custos para monitorar resultados será muito/frequentemente utilizada; o auxílio no controle de gastos é apontado como muito/frequentemente utilizado por mais de 80% dos contadores; evitar desperdícios de material, também foi apontado por 76% dos respondentes como uma informação muito/frequentemente utilizada gerada pelo sistema de custos.

Tabela 6 - Resumo da questão 2 do segundo bloco do questionário.

Afirmações	Muito utilizado		Frequentemente utilizado		Indiferente		Raramente utilizado		Nunca utilizado		NA	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Acompanhar as metas com o que foi planejado	8	38%	7	32%	2	10%	2	10%	1	5%	1	5%
Rever as principais metas	5	23%	10	47%	2	10%	2	10%	1	5%	1	5%
Comparar os resultados com as expectativas	6	29%	10	47%	3	14%	0	0%	1	5%	1	5%
Monitorar resultados	8	38%	8	38%	3	14%	0	0%	1	5%	1	5%
Projetar (forecasting) os resultados mais prováveis	5	24%	9	42%	5	24%	0	0%	1	5%	1	5%
Analisar somente as variações significativas entre o orçado e realizado	1	5%	12	56%	4	19%	1	5%	2	10%	1	5%
Acompanhar a variação patrimonial da entidade	5	24%	10	47%	3	14%	1	5%	1	5%	1	5%
Auxiliar no controle de gastos	9	42%	8	38%	2	10%	0	0%	1	5%	1	5%
Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos	9	42%	7	34%	3	14%	0	0%	1	5%	1	5%
Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados	7	33%	8	38%	4	19%	0	0%	1	5%	1	5%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Na questão 3 do segundo bloco foi perguntado sobre a percepção dos contadores a respeito da contribuição do sistema de custos para as afirmações contidas na Tabela 7.

Tabela 7 - Resumo da questão 3 do segundo bloco do questionário.

Afirmações	Muito utilizado		Frequentemente utilizado		Indiferente		Raramente utilizado		Nunca utilizado		NA	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Incentivar o contínuo desafio, debater dados subjacentes e planos de ação	7	34%	9	42%	3	14%	0	0%	1	5%	1	5%
Focar nas questões críticas para o atendimento às demandas dos usuários dos serviços	5	24%	10	47%	4	19%	0	0%	1	5%	1	5%
Unificar a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência	8	38%	10	47%	1	5%	0	0%	1	5%	1	5%
Questionar e discutir da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência	7	34%	11	51%	1	5%	0	0%	1	5%	1	5%
Apoiar os procedimentos de controles internos	8	38%	9	42%	1	5%	1	5%	1	5%	1	5%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

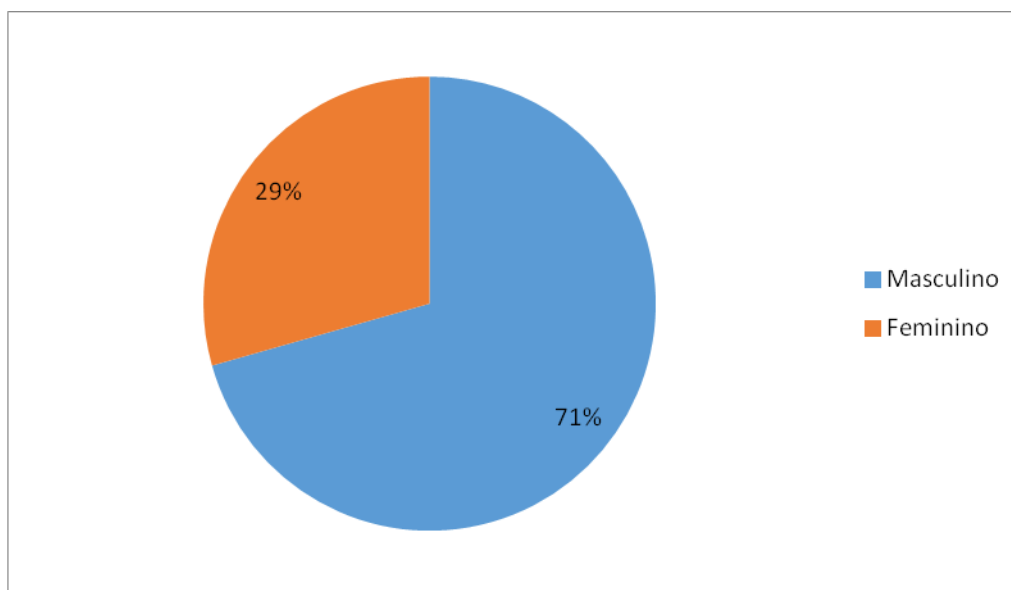
Como se pode observar na tabela acima foi julgado pelos contadores como muito utilizado/frequentemente utilizado com mais de 80%, as afirmações: unificar, questionar e discutir a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e transparência; e apoiar os procedimentos de controles internos.

O terceiro bloco do questionário diz respeito ao perfil dos respondentes e traçou exclusivamente: (1) gênero do profissional; (2) ano de nascimento; (3) o seu grau de

formação; (4) regime de trabalho; (5) função que exerce na entidade; (6) tempo no cargo que ocupa atualmente; (7) tempo total de serviço público; (8) avaliação (de 0 a 10) sobre seu conhecimento em custos no setor público.

O Gráfico 4 apresenta o percentual de contadores do gênero masculino e feminino.

Gráfico 4 - Gênero do profissional.



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Como se pode observar no gráfico acima, se tem uma predominância de profissionais do sexo masculino, representando 71% dos respondentes; contra 29% de respondentes do sexo feminino.

A Tabela 8 apresenta as respostas sobre a formação acadêmica dos respondentes.

Tabela 8 - Formação acadêmica.

Formação Acadêmica	Quantidade	Percentual
Curso técnico	0	0%
Graduação	2	10%
Especialização	15	71%
Mestrado	4	19%
Doutorado	0	0%
Total	21	100%

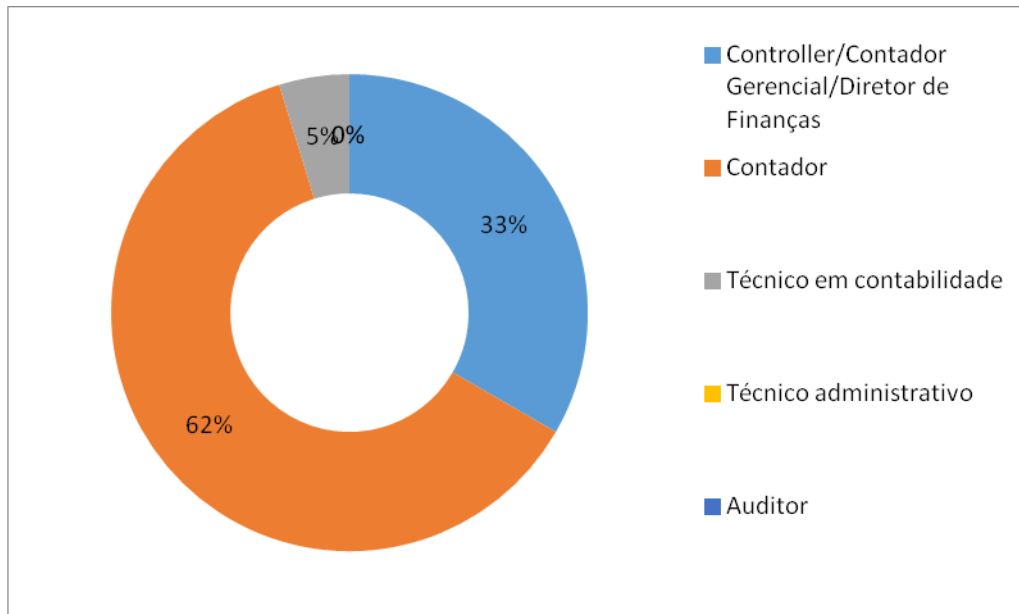
Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme exposto na Tabela 8, observa-se que dos 21 respondentes, 15 possuem especialização, o que representa 71% da amostra; quatro possuem mestrado, representando

19% da amostra; dois são graduados correspondendo a 10% do total de entrevistados; e nenhum dos questionados possuem curso técnico ou doutorado.

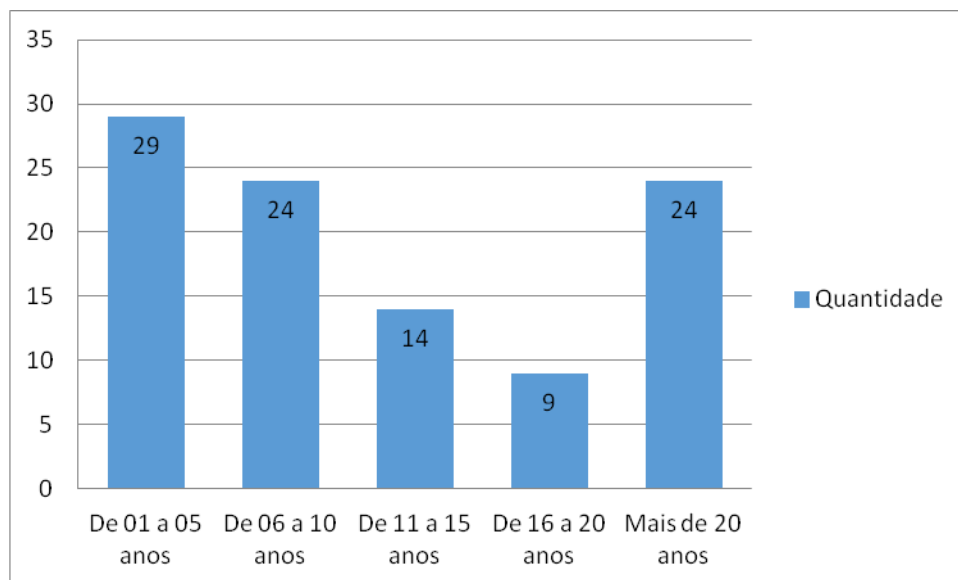
O gráfico abaixo representa as respostas da questão 6 do terceiro bloco, onde os respondentes expuseram a função que exercem na entidade.

Gráfico 5 - Função exercida na entidade.



Fonte: Dados da pesquisa (2017)

No Gráfico 5 é possível verificar que 62% dos respondentes afirmaram ser contadores; 33% da amostra são controller/contador gerencial/diretor de finanças; 5% são técnicos em contabilidade; ninguém da amostra é técnico administrativo ou auditor.

Gráfico 6 - Tempo de experiência na área pública.

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

O Gráfico 6 apresenta o tempo de experiência que os respondentes possuem na área pública. Tem-se que 29% dos respondentes atuam de 1 a 5 anos na área pública; 24% atuam de 6 a 10 anos; 14% atuam de 11 a 15 anos; e 33% atuam há mais de 16 anos na área pública. Com isso, os dados demonstram que 71% dos respondentes atuam há mais de 6 anos na esfera pública, tendo-se a necessidade de buscar qualificação, principalmente no processo de implantação das NBC TSP que tiveram início em 2008.

Para concluir o terceiro bloco da pesquisa, a Tabela 9 apresenta as respostas sobre a autoavaliação dos respondentes a respeito da nota de 0 a 10 que eles se dariam sobre o conhecimento em custos no setor público.

Tabela 9 - Autoavaliação do conhecimento sobre custos no setor público (de 0 a 10).

Nota (de 0 a 10)	Quantidade	Percentual
10	0	0%
9	1	5%
8	4	18%
7	5	24%
6	2	10%
5	7	33%
4	1	5%
3	0	0%
2	0	0%
1	1	5%
0	0	0%
Total	21	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme exposto, observa-se que dos 21 respondentes, 47% avaliaram o conhecimento sobre custos no setor público com nota igual ou superior a sete, sendo que apenas 5% da amostra aplicaram nota nove; 53% da amostra aplicaram nota igual ou inferior a seis, o que mostra uma grande preocupação, pois como visto anteriormente, nenhum dos respondentes dessa pesquisa já implantou um sistema de custos nas universidades onde atuam, mostrando que eles precisam buscar qualificação nesse assunto, principalmente no processo de implantação das NBC TSP.

4. CONCLUSÕES

Este trabalho teve por objetivo principal identificar a percepção de contadores de Universidades Públicas Federais Brasileiras sobre o uso e a implantação de um sistema de custos para a administração pública. Com isso, foi aplicado um questionário com os contadores buscando identificar tal percepção.

Os resultados mostraram que o sistema de custos ainda não foi implantado na universidade, porém algumas universidades afirmaram já ter previsão para a implantação. Em relação ao método de custo que deverá ser usado, os respondentes afirmaram que deverá ser o misto. Sobre quem deverá orientar e fiscalizar a implantação do sistema de custos na universidade, responderam Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Quanto à percepção sobre a utilidade do sistema de custos, planejamento orçamentário e gestão do patrimônio público foram avaliados como sendo útil pela maioria dos respondentes.

Os resultados também apontam que 71% dos respondentes são especialistas e 19% possuem mestrado. Quanto ao tempo total de atuação na área pública, 71% dos respondentes atuam há mais de seis anos na esfera pública, tendo-se a necessidade de buscar qualificação. Quando perguntado sobre qual a nota que esses profissionais se dariam, mais da metade da amostra se autoavaliou com nota igual ou inferior a seis. Sendo assim é preciso que esses profissionais busquem a qualificação, para que quando haja a implantação do sistema, todos tenham um nível de conhecimento alto para gerar as informações para a tomada de decisão.

Algumas limitações são percebidas no presente estudo: (i) dificuldade em obter resposta; (ii) a percepção do respondente não havendo constatação com documentos ou pesquisa in loco.

4.1 SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

- Realização de estudos sobre o processo de institucionalização dos sistemas de custos;
- Verificar a contribuição das informações geradas pelo sistema de custos para a elaboração e controle dos orçamentos no processo decisório.

REFERÊNCIAS

ALONSO, M. Custo no serviço público. **Revista do Serviço Público**, v. 50, n. 1, p. 37-63, jan./mar. 1999.

ALMEIDA, A. G. de; BORBA, J. A.; FLORES, L. C. S. A utilização das informações de custos na gestão da saúde pública: um estudo preliminar em secretarias municipais de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 43, n. 3, p. 579-607, maio/jun. 2009.

ÁLVAREZ, J. M. El análisis de costos en la educación como estrategia de evaluación institucional. **Cuaderno de Investigación en la Educación**, v. 18, p. 1-24, 2002.

AMARAL, N. C. O custo do aluno: uma metodologia para as IFES. **Doxa: revista semestral do unileste MG**, Coronel Fabriciano, v. 4, n. 8, p. 49-64, jul./dez. 2002.

BASTOS, R.C. Sistemas de Custos para Universidades Federais Autárquicas. **Revista de Administração Pública**, p. 58-81, jul./set. 1987.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, 1964.

BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências, 1967.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade na Gestão Fiscal e dá outras providências, 2000.

BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 2008. Disponível em: <<http://www.pge.sc.gov.br>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRASIL. **Decreto-lei nº 6.976**, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências, 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em: 17 mar. 2017.

BRASIL. **Manual de contabilidade aplicado ao setor público**. 7. Ed. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/137713/MCASP_-_Volume_Anexo.pdf Acesso em 20 de março de 2017.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988, 1988. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 mar. 2017.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Guia Rápido do SIC** - Sistema de Informações de Custos do Governo Federal: Secretaria do Tesouro Nacional, 2017. 15p.

CAVALCANTE, P. L. Orçamento por desempenho: uma análise qualitativa comparada dos modelos de avaliação dos programas governamentais no Brasil e nos Estados Unidos. **Revista de Gestão USP**, v. 17, n. 1, p. 13-25, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.328**, de 18 de março de 2011. Dispõe sobre a estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade, 2011. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001328>. Acesso em: 29 mai. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.366**, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf>. Acesso em: 29 mai. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.437**, de 22 de março de 2013. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2013/001437>. Acesso em: 20 mar. 2017.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1999.

CHIAU, L.; PANUCCI-FILHO, L. Custos nas instituições federais de ensino superior: Análise comparativa entre duas Universidades Federais do Sul do Brasil. **Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v. 12, n. 1, p. 55-71, 2013.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

DA COSTA JUNIOR, F.T. **Gestão de Custos no Setor Público: Análise da viabilidade de implantação do sistema de informações de custo do governo federal (SIC) no Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia da Paraíba (IFPB)**. 2016. 117 fls. Dissertação - Mestrado Profissional em Gestão Pública (PPGP/UFRN), Natal, 2016.

DA SILVA, L. C.; DA ROSA, F. S. Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. In: XXIII Congresso Brasileiro de Custos, 2015, Pernambuco. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016.

DE HOLANDA, V. B.; LATTMAN-WELTMAN, F; GUIMARÃES, F. **Sistema de Informação de Custos na Administração Pública Federal**. Rio de Janeiro: FGV, 2010.

DE SOUZA, E. X.; DOS SANTOS, M. L.; DE LIMA, A.B.; SILVA, D.B.S.; VICTOR, R.N. **Implantação de um Sistema de Custos no Setor Público: um Estudo de Caso em um Hospital de Ensino do Nordeste Brasileiro.** In: VIII Simposio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2011.

DUTRA, R. G. **Custos: Uma abordagem Prática.** 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

FREUND, J. E.; SIMON, G. A. **Estatística aplicada.** 9. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos: contabilidade e controle.** São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

HOJER, S.; FORKBY, T. Care for sale: the influence of new public management in child protection in Sweden. **British Journal of Social Work**, v. 41, n. 1, p. 93-110, jan. 2011.

KAPPKE, A. E.; SOUZA Â. R. L. de. Sistema de Informações de Custos do Governo Federal (SIC): Um Estudo Da Realidade Brasileira E Um Comparativo Com O Sistema Adotado Em Portugal – MEF 22729 – Beap. **Revista Brasileira De Contabilidade**, n. 202, p. 77, Jul./Ago. 2013. Disponível em: <<http://cfc.org.br/rbc/revista-brasileira-de-contabilidade-no-202/>>. Acessado em: 31 mai. 2017.

LUQUE, C. A.; CRUZ, H. N.; AMARAL, C. M.; BENDER, S.; SANTOS, P. M. dos. O processo orçamentário e a apuração de custos de produtos e serviços no setor público do Brasil. **Revista do Serviço Público**, v. 59, n. 3, p. 309-331, jul./set. 2008.

MACHADO, N.; HOLANDA, V. B. de. Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público a partir da experiência no Governo Federal do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 791-820, jul./ago. 2010.

MARTINEZ, A. L.; ALVES FILHO, E. M. Requisitos funcionais de um sistema de informações para a gestão de custos no setor público. **Revista Administração FACES Journal**, v. 11, n. 2, p. 79-99, abr./jun. 2011.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados: custos e margens analisados sob diferentes perspectivas.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, J. A. S. Gestão de custos na administração pública: um estudo de caso no corpo de bombeiros militar do estado do maranhão. In: XXI Congresso Brasileiro de Custos, 2014, 21., Natal. **Anais...** São Leopoldo/RS: ABC, 2014.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental.** São Paulo: Atlas, 2008.

MORGAN, B. **A determinação do custo do ensino na educação superior: o caso da universidade de Brasília.** Brasília: Universidade de Brasília, 2004.

MOTTA, C. P. C. **Eficácia nas Licitações e Contratos**: estudos e comentários sobre a Lei 8.666/93 e 8.987/95, a nova modalidade do pregão, impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal. 9 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

NAKAGAWA, M. **Custeio baseado em atividades**. São Paulo: Atlas, 2001.

NASCIMENTO, E. R.; DEBUS, I. Lei Complementar nº 101/2000: **Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed., 2000. Disponível em: <<http://www3.tesouro.gov.br/hp/downloads/EntendendoLRF.pdf>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

PATON, C.; SCARPIN, J. E. Apuração do custo do aluno em instituição de ensino superior público. **REUNA**, v. 17, n. 2, p. 45-58, abr./jun. 2012.

PETER, M.; MARTINS, E.; PESSOA, M.; PETER, F. **Proposta de um sistema de custos para as universidades federais brasileiras fundamentado no Activity Based Costing**. In: XXVII EnANPAD, 2003, 27., Atibaia. **Anais...** Rio de Janeiro: Anpad, 2003.

PEREIRA, J.R.T; DA SILVA, A.C. A Importância da Implantação de Sistema de Custos para a Gestão do Setor Público. In: XXIII Congresso Brasileiro de Custos, 2016, Pernambuco. **Anais do XXIII Congresso Brasileiro de Custos**, 2016.

PLATT NETO, O. A. **Contabilidade Pública**: atualizada e focada. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 17. ed. (rev. e atual. - semestre 2017/1). Florianópolis: Edição do autor, 2017.

SÁ, A. L. de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOLIN, R.; JAYME JR., F. G.; REIS, J. C. dos. Lei de Responsabilidade Fiscal e implicações na despesa de pessoal e de investimento nos municípios mineiros: um estudo com dados em painel dinâmico. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 39, n. 4, Oct./Dec. 2009. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-41612009000400008>. Acessado em: 20 mar. 2017.

SILVA FILHO, A. C. C.; VENTURA, A. F. A.; ECHTERNACT, T. H. S. Um estudo sobre o Processo de Convergência da Contabilidade no Setor Público: Um enfoque da Implantação do Subsistema de Custos na Percepção dos Contadores Municipais do Estado da Paraíba. In: V Seminário UFPE de Ciências Contábeis, 2011, 5., Recife. **Anais...** Pernambuco: UFPE, 2011.

SLOMSKI, V. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, V; CAMARGO, G. B; AMARAL, A. C. C; SLOMSKI, V. G. A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: uma aplicação na Procuradoria-Geral do Município de São Paulo. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 933-57, jul./ago. 2010.

SOARES, C. S.; DA ROSA, F. S.; ENSSLIN, S. R.; **Avaliação de Desempenho de Custos no setor público municipal: Uma análise bibliométrica sobre um fragmento da literatura.** In: EnAPG VII Encontro de Administração Pública e Governança, 2016, 7., São Paulo.

ANEXOS

ANEXO A - Questionário enviado aos contadores das universidades federais:

ESTUDO SOBRE A IMPLANTAÇÃO DE SISTEMAS DE CUSTOS UNIVERSIDADES PÚBLICAS FEDERAIS

Prezado (a) Contador (a),

Este questionário é direcionado aos contadores e/ou responsáveis pela adoção de sistemas de custos em UNIVERSIDADE. Está composto de três blocos de fácil compreensão e demorará aproximadamente 10 minutos para respondê-lo. Por isso, pedimos a sua *atenção e participação*.

BLOCO 1- IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CUSTOS

1.1. O sistema de custos já foi implantado na UNIVERSIDADE?

- a) Sim, já foi implantando (total)
- b) Sim, está em processo de implantação (parcial)
- c) Não, mas já tem planejamento para implantação
- d) Não, e não há previsão para implantação
- e) Não sabe informar

1.2. Sistemas de custos, assim como outras normas, devem ser implantadas conforme prazos fixados pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e Tribunais de Contas Estaduais (TCE), de acordo com as características da entidade. Na sua opinião:

- a) A entidade conseguirá cumprir os prazos integralmente
- b) A entidade conseguirá cumprir os prazos parcialmente
- c) A entidade não conseguirá cumprir os prazos
- d) A entidade necessitaria de prorrogação de prazo para cumprir as determinações
- e) Não sabe informar

1.3. Quem está (ou deverá ser) responsável pela implantação do sistema de custos na entidade?

- a) O próprio contador e sua equipe responsável
- b) O controle interno de contabilidade
- c) Até o momento não foram definidos responsáveis
- d) Uma equipe/comissão multidisciplinar que foi (ou será) criada com tal função
- e) Não sabe informar

1.4. Na sua opinião, qual método de custos será (ou deverá) ser utilizado?

- a) Direto ou Variável
- b) Por Absorção
- c) ABC (Custeio Baseado em Atividades)
- d) Misto
- e) outro: _____

1.5. O sistema de informação de custos (software de sistema de informação) foi (ou será) desenvolvido por quem?

- a) Totalmente terceirizado (Empresa Especializada em Desenvolvimento de Software)
- b) Totalmente próprio (Setor Interno de Tecnologia da Informação)
- c) Pela empresa contratada que já fornece o sistema contábil
- d) Mista (equipe interna e terceirizada)
- e) Outra composição: _____

1.6. Os processos para o funcionamento do sistema serão (ou deverão ser) definidos por qual setor/departamento/órgão:

- a) Contabilidade
- b) Controle Interno
- c) Gestão
- d) Procuradoria jurídica
- e) outros: _____

1.7. Na sua visão, quem deveria orientar e fiscalizar a implantação de sistemas de custos?

- a) Conselho Federal/Regional de Contabilidade (CFC/CRC)
- b) Tribunais de Contas da União (TCU)
- c) Secretaria do Tesouro Nacional (STN)
- d) Controle Interno
- e) outros – Quais? _____

1.8. Considere as afirmações a seguir e assinale, na sua opinião, quais são as capacidades da equipe responsável pela implantação do sistema de custos (ou, em caso de não haver um responsável, quais deveriam ser suas características necessárias para implantação do sistema de custos).

- | | |
|--------------------------|------------------------|
| NA. Não se aplica | 3. Indiferente |
| 1. Discordo totalmente | 4. Concordo |
| 2. Discordo parcialmente | 5. Concordo Totalmente |

	Afirmações	NA	1	2	3	4	5
1	Compreende que a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade no setor público resulta em benefícios para a administração pública						
2	A implantação do sistema de custos é muito útil para a entidade, pois apoia as decisões gerenciais, patrimoniais e orçamentárias						
3	O (s) responsável(s) pelo sistema de custos tem capacidade de gestão (autonomia) para implementá-lo na entidade						
4	A equipe técnica é suficiente para a implementação do sistema de custos na entidade						
5	A equipe técnica possui nível de conhecimento suficiente para a implantação do sistema de custos na entidade						
6	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre os processos gerenciais e operacionais para implementar o sistema de custos						
7	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre métodos de custos						
8	A equipe tem conhecimento e/ou formação suficiente sobre sistemas de custos para implementar o sistema de custos						
9	As relações de trabalho possibilitam a implantação do sistema de custos da entidade						
10	A cultura organizacional proporciona a implantação do sistema de custos na entidade						
11	O (s) responsável (s) ou a equipe participou de evento (curso, palestra,						

	seminário, etc.) a respeito das NBC TSP 16.11						
12	A equipe é capaz de inovar para melhorar o processo de implantação e uso do sistema de custos na entidade						
13	A entidade promove (ou permite) uma cultura de aprendizagem por meio de treinamento contínuo						
14	As maneiras rotineiras de pensar e agir são questionadas na entidade						
15	O valor organizacional da equipe responsável pela implantação do sistema de custos está aberto à diversidade de opiniões						
16	A equipe responsável pela implantação do sistema de custos da entidade é proativa no questionamento de rotinas de longa data, suposições e crenças						
17	Os membros da equipe da gestão da entidade atuam como agentes de aprendizagem na entidade						
18	A entidade está comprometida com o aprendizado organizacional de seus servidores						
19	Os servidores da entidade possuem uma visão comum sobre as expectativas organizacionais para o uso do sistema de custos						
20	A equipe responsável pela implantação do sistema de custos tem o apoio necessário dos gestores (altos escalões) para realizar as atividades de custos						

1.9. Considere as afirmações a seguir e assinale, conforme sua percepção, sobre a capacidade de recursos físicos, financeiros e tecnológicos para implantação do sistema de custos

- | | |
|--------------------------|------------------------|
| NA. Não se aplica | 3. Indiferente |
| 1. Discordo totalmente | 4. Concordo |
| 2. Discordo parcialmente | 5. Concordo Totalmente |

	Afirmações	NA	1	2	3	4	5
1	A entidade possui sistema de informações que facilita busca e possibilita a implantação do sistema de custos						
2	Os processos internos da entidade estão estruturados de forma que possibilitam a implantação do sistema de custos						
3	O tamanho do departamento (pessoas) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade						
4	O tamanho do departamento (estrutura física) é adequado para a implantação do sistema de custos da entidade						
5	A estrutura da entidade está dividida em centros de custos						
6	O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema orçamentário						
7	O sistema de custos está (ou será) integrado ao sistema patrimonial						
8	O investimento em tecnologia da entidade é adequado para as necessidades de implantação do sistema de custos.						
9	Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para realizar investimentos necessários para implantação do sistema de custos						
10	Os recursos financeiros disponíveis são suficientes para dar manutenção e suporte ao processo de implantação do sistema de custos (como cursos, treinamentos e outros itens de custeio disponíveis de forma continuada)						

BLOCO 2- USO DO SISTEMA DE CUSTOS

2.1. Considere as opções e assinale, qual sua percepção sobre a utilidade do sistema de custos para as atividades/afirmações relacionadas no quadro:

- | | |
|-------------------|----------------|
| NA. Não se aplica | 3. Indiferente |
| 1. Inútil | 4. Útil |
| 2. Pouco Útil | 5. Muito útil |

	Afirmações	NA	1	2	3	4	5
1	Planejamento orçamentário						
2	Gestão do patrimônio público						
3	Avaliação de desempenho						
4	Tomada de decisões gerenciais						
5	Transparência das contas públicas						
6	Integração com os processos de auditoria interna da entidade.						

2.2. Considere as afirmações no quadro a seguir e assinale qual sua percepção sobre a utilização das informações geradas pelo sistema de custos:

- NA. Não se aplica 3. Indiferente
 1. Nunca Utilizado 4. Frequentemente Utilizado
 2. Raramente Utilizado 5. Muito Utilizado

	Afirmações	NA	1	2	3	4	5
1	Acompanhar as metas com o que foi planejado						
2	Rever as principais metas						
3	Comparar os resultados com as expectativas						
4	Monitorar resultados						
5	Projetar (<i>forecasting</i>) os resultados mais prováveis						
6	Analisar somente as variações significativas entre o orçado e realizado						
7	Acompanhar a variação patrimonial da entidade						
8	Auxiliar no controle de gastos						
9	Evitar desperdícios de material/ mau uso de bens e outros gastos						
10	Como indicador para avaliação de desempenho dos serviços prestados						

2.3. Considere as afirmações no quadro a seguir e assinale qual sua percepção sobre a contribuição do sistema de custos para as seguintes opções:

- NA. Não se aplica 3. Indiferente
 1. Nunca Utilizado 4. Frequentemente Utilizado
 2. Raramente Utilizado 5. Muito Utilizado

	Afirmações	NA	1	2	3	4	5
1	Incentivar o contínuo desafio, debater dados subjacentes e planos de ação						
2	Focar nas questões críticas para o atendimento às demandas dos usuários dos serviços						
3	Unificar a visão da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência						
4	Questionar e discutir da entidade sobre os problemas que afetam o desempenho orçamentário, patrimonial e de transparência						
5	Apoiar os procedimentos de controles internos						

2.4. Qual sua percepção sobre o impacto na imagem da entidade pública perante aos usuários da informação contábil a partir da adoção de sistema de custos:

- NA. Não se aplica 3. Indiferente
 1. Não altera 4. Altera moderadamente
 2. Altera pouco 5. Altera muito

	Usuários da informação	NA	1	2	3	4	5
1	Gestor público de alto escalão (prefeitos, secretários, presidente da câmara, vereadores, assessores, tec.)						

2	Gestor público de nível tático operacional						
3	Tribunal de Contas						
4	Sociedade Civil Organizada						
5	Outras entidades públicas						
6	Entidades privadas						
7	Usuários dos serviços públicos/beneficiários						
8	Entes políticos						
9	Outros (especificar):						

BLOCO 3- PERFIL DO RESPONDENTE

3.1. Gênero: ☐ Masculino ☐ Feminino

3.2. Ano de nascimento:

3.3. Grau de formação (indique apenas a mais alta):

- ☐ 1º. Grau
- ☐ 2º. Grau
- ☐ Curso Técnico
- ☐ Graduação
- ☐ Especialização
- ☐ Mestrado
- ☐ Doutorado

3.4. Caso tenha graduação ou pós-graduação, qual o curso ou área de especificidade da última formação:

- ☐ Ciências Contábeis
- ☐ Administração
- ☐ Direito
- ☐ Economia
- ☐ Outro. Qual?

3.5. Regime de trabalho:

- ☐ Concursado ☐ Contratado C.C
- ☐ Terceirizado ☐ Outro _____

3.6. Função que exerce na entidade:

- a) *Controller* ou Contador Gerencial ou Diretor de Finanças
- b) Contador
- c) Técnico em contabilidade
- d) Técnico administrativo
- e) Auditor
- f) Outro _____

3.7. Tempo no cargo que ocupa atualmente (indicar em anos/meses):

3.8. Tempo total de serviço público (indicar em anos/meses):

3.9. Avalie (de 0 a 10) seu conhecimento sobre custos no setor público: